

Date : 20090731

Dossier : T-786-08

Référence : 2009 CF 795

ENTRE :

LOUIS ROBINSON

demandeur

et

SA MAJESTÉ LA REINE DU CHEF DU CANADA

défenderesse

MOTIFS DU JUGEMENT

LE JUGE EN CHEF LUTFY

[1] Le demandeur demande le contrôle judiciaire de la décision que l'Agence du revenu du Canada (l'ARC ou la défenderesse) a rendue en avril 2008 au terme d'un examen de deuxième niveau (la décision), et par laquelle elle a rejeté sa demande d'annulation de pénalités présentée en vertu du Programme des divulgations volontaires (PDV).

[2] Le 15 avril 2005, le demandeur a demandé, par l'entremise de son avocat fiscaliste (l'avocat du demandeur), une mesure de redressement en vertu du PDV relativement à des versements de retenues à la source, d'impôt sur le revenu et de taxe sur les produits et services

(TPS) impayés. L'avocat du demandeur a souscrit un affidavit au soutien de la présente demande de contrôle judiciaire. Le demandeur est représenté par un autre avocat dans la présente instance.

[3] Le 18 août 2005, le demandeur et son avocat ont signé un formulaire d'acceptation du contribuable attestant qu'ils comprenaient les quatre conditions applicables pour être admis à se prévaloir du PDV. La principale condition litigieuse en l'espèce tient à la question de savoir si la divulgation du demandeur était volontaire et n'était pas faite parce que le demandeur était au courant d'une vérification, d'une enquête ou d'autres mesures d'exécution que devait entreprendre l'ARC.

[4] Dans la page couverture accompagnant le formulaire d'acceptation du contribuable que l'avocat du demandeur a transmis par télécopieur, l'avocat reconnaissait que l'ARC avait déjà manifesté un intérêt à l'égard du demandeur à une occasion dans le passé :

[TRADUCTION]

Il convient de noter qu'autant que je sache, la seule fois où le ministère a manifesté un intérêt à l'égard de mon client dans le passé, c'est lorsque le service des paies lui a téléphoné après qu'il eut engagé mes services [...] [N]ous étions déjà engagés dans le processus, et nous avons donc communiqué avec la personne du service des paies, et nous lui avons dit que nous avions déjà entamé un processus de divulgation volontaire concernant la TPS, l'impôt sur le revenu et les retenues à la source.

[5] L'ARC, quant à elle, invoque plus d'une mesure prise par ses fonctionnaires à la fin de 2004 et au début de 2005, avant la divulgation du demandeur. Compte tenu de l'affidavit de la défenderesse et des renseignements non contredits exposés aux pages 14 et 16 du dossier de la

défenderesse, je considère comme exacts les faits énoncés dans le mémoire des faits et du droit de la défenderesse :

[TRADUCTION]

Le 13 décembre 2004, Peter Prebtani, un agent de recouvrement à la Division des recouvrements des recettes de l'Agence du revenu du Canada (l'ARC) a communiqué avec le bureau du demandeur parce que celui-ci n'avait pas versé le bon montant de retenues à la source pour 2003 et 2004. Le demandeur ou un des ses assistants a dit à M. Prebtani qu'il parlerait au comptable du demandeur et rappellerait M. Prebtani.

Le 23 février 2005, Jean Salvas, un agent d'examen des comptes de fiducie de la Division des recouvrements des recettes, a appelé le demandeur et a laissé un message lui demandant de le rappeler. M. Salvas appelait le demandeur pour prendre rendez-vous afin de procéder à une vérification des documents comptables du demandeur relatifs à la paie.

[...]

Le 17 mars 2005, M. Salvas a livré une lettre au demandeur à ses bureaux qui visait à fixer au 18 avril 2005 un rendez-vous pour procéder à une vérification des feuilles de paie du demandeur.

Le 21 mars 2005, M. Salvas a avisé Marcos Collados, un agent de communication du Bureau des non-déclarants et des non-inscrits de la Section des non-déclarants et des non-inscrits de la Division des recouvrements des recettes, du fait que le demandeur n'était pas inscrit au registre de la TPS.

[Notes de bas de page omises.]

Bien qu'il soit possible que l'avocat du demandeur n'ait été au courant que d'une seule des ces mesures, le demandeur n'a pas contredit les autres. Il est admis que la mesure du 21 mars 2005 était une mesure interne au sein de l'ARC.

[6] Les prétentions des parties peuvent se résumer aux deux questions suivantes :

- (i) l'ARC a-t-elle admis la divulgation du demandeur concernant l'impôt sur le revenu et la TPS impayés, avant la décision défavorable rendue au premier niveau le 6 décembre 2006?
- (ii) la divulgation du demandeur était-elle volontaire?

[7] Chacune de ces questions est soit une question de fait, soit une question mixte de fait et de droit. Dans l'un ou l'autre cas, la décision devrait être contrôlée en fonction de la norme de raisonnable : *Dunsmuir c. Nouveau-Brunswick*, 2008 CSC 9, au paragraphe 47. Je n'admets pas la prétention initiale du demandeur selon laquelle les questions sont des questions d'équité procédurale à l'égard desquelles la norme de contrôle est la décision correcte. La première question n'a rien à voir avec l'équité procédurale. La situation dans *Wong c. Canada*, 2007 CF 628, diffère de celle qui existe en l'espèce. En outre, dans ses observations présentées en réponse au cours de l'audience, c'est à juste titre que le demandeur a mentionné la norme de raisonnable en rapport avec la deuxième question.

- (i) L'ARC a-t-elle admis la divulgation du demandeur concernant l'impôt sur le revenu et la TPS impayés, avant la décision défavorable rendue au premier niveau le 6 décembre 2006?

[8] Le 14 janvier 2008, l'avocat du demandeur a présenté des observations écrites au soutien d'un examen favorable au deuxième niveau (les observations au deuxième niveau). L'avocat a affirmé que, le 2 février 2006, il avait rencontré un agent de la section des appels du PDV

(l'agent du PDV). Le superviseur de l'agent du PDV (le superviseur) avait aussi assisté à la rencontre, selon l'avocat du demandeur.

[9] Selon les observations au deuxième niveau, le superviseur [TRADUCTION] « [...] a approuvé provisoirement l'acceptation de la divulgation volontaire [...] mais il avait besoin d'explications relativement à [...] [certains postes] avant de confirmer la décision. Cette condition a été remplie, et la divulgation volontaire était donc complète, et elle a donc été acceptée. »

[10] Dans son affidavit déposé dans la présente instance (l'affidavit de l'avocat), l'avocat du demandeur a affirmé que, lors de la rencontre du 2 février 2006, l'ARC – par l'entremise de l'agent du PDV et du superviseur – avait décidé quelles années devaient faire l'objet d'une nouvelle cotisation au titre de l'impôt sur le revenu et de la TPS. C'est au cours de son contre-interrogatoire que l'avocat du demandeur semble s'être aperçu que cette date était erronée. Le demandeur reconnaît maintenant qu'il n'avait pu y avoir aucune acceptation, provisoire ou autre, le 2 février 2006.

[11] Depuis le contre-interrogatoire de son avocat, le demandeur soutient maintenant dans ses observations écrites et dans sa plaidoirie que sa divulgation volontaire aurait été acceptée lors de la rencontre du 9 mai 2006 avec l'agent du PDV. Au cours de son contre-interrogatoire (questions 39 à 48), l'avocat du demandeur a affirmé que, contrairement à ce qu'il avait donné à

entendre dans ses observations au deuxième niveau, c'était l'agent du PDV et non le superviseur qui lui avait communiqué qu'il y avait entente.

[12] Dans sa décision, l'ARC a précisé que le dossier, bien qu'il fût entre les mains de l'agent du PDV :

[TRADUCTION]

[...] n'a jamais été fermé, et aucune correspondance n'a été envoyée à vous-même ni à votre client vous informant que les divulgations relatives à [l'impôt sur le revenu] et à la TPS avaient été acceptées. Nous croyons bien que, à titre d'expert dans ce domaine, vous conviendrez avec nous que l'on ne peut pas se fier à des acceptations « provisoires » de divulgations. Nous avons pour pratique habituelle d'aviser les contribuables par écrit de toute décision que nous rendons relativement aux divulgations produites auprès de l'ARC. [Non souligné dans l'original.]

[13] Pour dire les choses simplement, la rencontre du 9 mai 2006, pour une raison ou une autre, n'a jamais été mentionnée dans les observations au deuxième niveau. C'est seulement après que la Cour eut été saisie de l'affaire que les affirmations contenues dans l'affidavit de l'avocat du demandeur concernant une rencontre avec l'ARC le 9 mai 2006 et les éléments de preuve documentaire s'y rapportant ont été présentés.

[14] Compte tenu du dossier dont disposait le décideur de l'ARC, la conclusion formulée au deuxième niveau selon laquelle le dossier du demandeur « n'a jamais été fermé, et aucune correspondance n'a été envoyée à vous-même ni à votre client vous informant que les divulgations relatives à [l'impôt sur le revenu] et à la TPS avaient été acceptées » était raisonnable au sens de l'arrêt *Dunsmuir*. Pour reprendre les mots qu'il a employés dans son mémoire pour énoncer la première question, le demandeur n'a pas démontré qu'une décision

avait été prise au sujet de la divulgation volontaire relative à l'impôt sur le revenu et à la TPS avant la décision défavorable du 6 décembre 2006.

[15] Ma conclusion favorable à la défenderesse repose uniquement sur les renseignements dont disposait le décideur de deuxième niveau et qui ont été communiqués dans la présente instance. Comme m'y a exhorté le demandeur, je n'ai pas tenu compte des renseignements figurant aux alinéas 24a) et b) de l'affidavit de la défenderesse concernant une communication qui aurait eu lieu quelque trois mois après la décision au deuxième niveau. Ces renseignements n'aurait pas dû être communiqués dans la présente instance.

[16] De même, le décideur de deuxième niveau ne disposait pas des pièces c), d) et e) jointes à l'affidavit de l'avocat du demandeur, et ces pièces ne devraient pas faire partie du dossier de la Cour, même si la défenderesse ne semble pas s'être opposée à leur production. Les renseignements que contiennent ces pièces portent à croire que la rencontre du 9 mai 2006 a effectivement eu lieu, un fait qui n'est peut-être pas contesté même s'il n'a pas été mentionné dans le cadre de l'examen au deuxième niveau. Même si ces documents avaient été produits régulièrement devant la Cour, ils n'étaient que peu, voire aucunement, la version du demandeur selon laquelle une entente est intervenue entre l'ARC et lui à cette occasion.

[17] Le demandeur n'a pas démontré que le décideur chargé de l'examen au deuxième niveau disposait de quelque renseignement que ce soit concernant la rencontre du 9 mai 2006. Aussi, le

demandeur n'a pas établi que l'agent du PDV ou son superviseur avaient rendu une décision en sa faveur avant la décision défavorable au premier niveau du 6 décembre 2006.

[18] Par conséquent, il n'est pas nécessaire d'examiner les arguments du demandeur fondés sur une allégation d'absence de compétence de l'ARC et les principes du dessaisissement, de l'attente légitime et de la préclusion promissoire.

La divulgation du demandeur était-elle volontaire?

[19] Autrement dit, la question en l'espèce est de savoir si la vérification des feuilles de paie aurait amené à découvrir que le demandeur n'avait pas produit de déclarations de revenu ou de TPS pour certaines années.

[20] Le demandeur a pris l'initiative de communiquer pour obtenir une mesure de redressement en vertu du PDV le 15 avril 2005.

[21] Auparavant, à la fin de 2004 et au début de 2005, l'ARC avait eu les communications suivantes avec le demandeur : a) un agent d'exécution avait avisé le demandeur que celui-ci n'avait pas versé le bon montant de retenues à la source, ce à quoi le demandeur ou son assistant avait répondu à l'agent qu'il parlerait au comptable du demandeur et rappellerait l'agent; b) un agent d'examen des comptes de fiducie avait laissé un message demandant au demandeur de le rappeler; c) un mois avant la date prévue du rendez-vous, l'agent d'examen des comptes de fiducie avait livré une lettre aux bureaux du demandeur fixant un rendez-vous au 18 avril 2005 pour procéder à une vérification des feuilles de paie.

[22] Aucun de ces renseignements n'est contesté.

[23] Le 4 décembre 2006, dans sa première décision écrite, l'ARC a conclu que les divulgations du demandeur relatives aux retenues à la source, à l'impôt sur le revenu et à la TPS n'étaient pas volontaires :

[TRADUCTION] « [...] Notre service de l'observation des fiducies a pris une mesure d'exécution avant votre divulgation du 15 avril 2005. On a communiqué avec vous en vue de procéder à un examen de vos comptes de fiducie le 17 mars 2005. En conséquence, vosre divulgation relative aux feuilles de paie n'est pas acceptée dans le cadre du PDV.

Les divulgations relatives à [l'impôt sur le revenu] et à la TPS ne sont pas non plus considérées comme volontaires. L'examen de vos comptes de fiducie aurait amené à découvrir la non-production de déclarations relatives à [l'impôt sur le revenu] et à la TPS. »

[Non souligné dans l'original.]

[24] Le demandeur ne conteste pas le refus de l'ARC d'accepter sa divulgation de retenues à la source non versées, au motif qu'elle n'était pas volontaire. Le litige à l'égard de cette deuxième question est limité à la conclusion de l'ARC selon laquelle la divulgation du demandeur relative à l'impôt sur le revenu et à la TPS n'était pas volontaire.

[25] Le demandeur invoque l'article 8.3.5 des lignes directrices internes de l'ARC relatives au PDV que le procureur de la défenderesse a produites, après un contre-interrogatoire, en précisant que le document était désuet au moment de l'examen au deuxième niveau.

[26] Cependant, aux fins de la plaidoirie du demandeur, cette disposition est reproduite pour l'essentiel, bien qu'en des termes différents, aux paragraphes 32 et 34 de la circulaire d'information actuellement disponible au public, datée du 22 octobre 2007 :

¶ 32. Une divulgation ne sera pas considérée comme une divulgation valide, sous réserve des exceptions du paragraphe 34, en vertu de la condition « volontaire » si l'ARC détermine ce qui suit :

- le contribuable était au courant d'une vérification, d'une enquête ou d'autres mesures d'exécution que devait entreprendre l'ARC [...] et
- les mesures d'exécution sont susceptibles d'avoir révélé les renseignements divulgués.

[...]

¶ 34. Ce ne sont pas toutes les mesures d'exécution que l'ARC prend qui peuvent entraîner le refus d'une divulgation par cette dernière. [...]

[...] Il peut n'y avoir aucune corrélation entre [les] questions fiscales [relatives à la paie et à la TPS] et, ainsi, la mesure d'exécution prise à l'égard du compte de paie peut ne pas constituer une raison pour refuser la divulgation de [TPS] [...]

[27] Le demandeur soutient que le refus d'accepter une divulgation volontaire relativement aux retenues à la source ne devrait pas nécessairement dicter le même résultat quant à l'impôt sur le revenu et à la TPS.

[28] Selon le demandeur, les mesures que l'ARC a prises avant sa divulgation concernaient uniquement des questions relatives aux paies. Le demandeur estime que la divulgation volontaire relative à l'impôt sur le revenu et à la TPS devrait être considérée comme distincte de la divulgation relative aux paies. Le demandeur nie qu'une vérification des feuilles de paie aurait amené à découvrir que certaines déclarations de revenu et de TPS n'avaient pas été produites. Comme dans l'exemple donné au paragraphe 34 de la circulaire d'information, le demandeur soutient qu'il n'y a aucune corrélation entre les divulgations relatives à la paie et celles relatives à la TPS en l'espèce. Pour citer les observations présentées au deuxième niveau par l'avocat du demandeur, « [...] il est tiré par les cheveux de dire que la vérification des feuilles de paies aurait

amené à découvrir que certaines déclarations de TPS et de revenu n'avaient pas été produites. D'après la vaste expérience du soussigné, les vérifications des feuilles de paie ont une portée très étroite. »

[29] La défenderesse considère qu'il y a une corrélation entre les trois domaines d'impôt impayé aux fins de la divulgation volontaire dans le cas du demandeur, malgré le scénario possible décrit au paragraphe 34 de la circulaire d'information. La défenderesse affirme que les faits de la présente affaire établissent une corrélation entre les divulgations relatives à la paie, à l'impôt sur le revenu et à la TPS. Je suis d'accord.

[30] En mars 2005, l'agent d'examen des comptes de fiducie a avisé un autre fonctionnaire de l'ARC du fait que le demandeur n'était pas inscrit au registre de la TPS. Même si le demandeur n'était pas au courant de cette communication à l'époque, celle-ci peut être invoquée lorsqu'il s'agit de déterminer si les divulgations volontaires doivent être considérées comme distinctes ou comme corrélées.

[31] Il y a aussi les éléments de preuve contenus au paragraphe 6 de l'affidavit de la défenderesse, lorsqu'elle décrit le rôle de l'agent d'examen des comptes de fiducie dans le cadre d'une vérification des feuilles de paie :

[TRADUCTION] La vérification des feuilles de paie avait pour but de déterminer si les bons montants avaient été déduits de la rémunération des employés au titre du Régime de pensions du Canada (le « RPC »), de l'assurance-emploi (l'« A-E ») et de l'impôt sur le revenu. L'agent qui procède à la vérification des feuilles de paie s'assure aussi que ces déductions au titre du RPC, de l'A-E et de l'impôt sur le

revenu de même que tout montant au titre de la TPS sont versés à l'ARC. [Non souligné dans l'original.]

Lors de son contre-interrogatoire, l'auteur de l'affidavit de la défenderesse a confirmé son avis selon lequel l'agent d'examen des comptes de fiducie s'intéresse notamment au compte de TPS en tant que compte de fiducie dans le cadre de la vérification des feuilles de paie.

[32] Ces éléments de preuve s'accordent aussi avec la description de tâches de l'agent d'examen des comptes de fiducie, selon laquelle ses tâches vont au-delà des questions reliées à la paie :

Résultats axés sur le service à la clientèle

Exécution de l'observation en ce qui concerne les exigences de retenue, de versement et de déclaration des différentes lois, y compris l'établissement de cotisations par l'examen des livres et registres des contribuables, la prestation de renseignements aux contribuables.

Activités principales

Organiser, prévoir et examiner des livres, des registres et de la documentation à l'appui des contribuables en ce qui a trait aux revenus taxables et aux avantages non déclarés et à d'autres montants déduits ou retenus en fiducie.

[...]

Obtenir les déclarations de TPS/TVH et les feuillets de renseignements en suspens des contribuables ou de leurs représentants.

[33] Le demandeur soutient également que, de son point de vue subjectif, il ne savait pas ni ne pouvait savoir que les communications de l'ARC avec son bureau avant le 15 avril 2005 étaient des mesures d'exécution. Cet argument est sans fondement. L'avocat du demandeur s'est présenté aux bureaux de l'ARC le 15 avril 2005 pour faire des divulgations dans le cadre du

PDV, trois jours avant la date de rendez-vous dont l'agent d'examen des comptes de fiducie l'avait avisé.

[34] De même, le demandeur a tort d'invoquer les renseignements relatifs à février 2006 figurant à la page 21 du dossier de la défenderesse. Ni l'une ni l'autre des parties n'a pu dire qui avait écrit le document. L'on ne peut conclure à partir de ce document que l'agent du PDV considérait la divulgation relative à la paie comme distincte des deux autres, en s'appuyant sur une affirmation qui lui est attribuée selon laquelle une [TRADUCTION] « partie » de la divulgation volontaire était refusée. Ni l'un ni l'autre des avocats n'a mentionné dans sa plaidoirie la note de service de l'ARC datée de novembre 2006 et consignée au dossier de l'ARC (page 45 du dossier de la défenderesse) qui attribuait à l'agent du PDV une affirmation comme quoi il avait [TRADUCTION] « [...] confirmé qu'il n'avait pas procédé à une vérification volontaire ni confirmé auprès du représentant que la divulgation était volontaire ».

[35] Enfin, le demandeur invoque la disposition relative aux avis intérimaires énoncée à l'article 8.3.8 (Avis intérimaire) des lignes directrices internes relatives au PDV :

Dans les 30 jours ouvrables suivant la communication par le client des renseignements de sa divulgation, le client devrait être informé à savoir si nous considérons la divulgation comme « volontaire ». Si cette décision ne peut être prise dans un délai de 30 jours, le client devrait être informé des délais prévus.

[36] Même à supposer que ces lignes directrices aient été en vigueur à l'époque pertinente, il s'agit tout au plus d'un énoncé de pratique exemplaire à usage interne à l'intention des agents de l'ARC. Ce document ne confère aucun droit légal au demandeur. Aussi, le demandeur peut

difficilement se plaindre du laps de temps écoulé lorsque l'on considère que son avocat a admis, dans les observations présentées au deuxième niveau, que le retard était attribuable à une [TRADUCTION] « rupture des communications » entre eux deux. Aussi, dans les mêmes observations, l'avocat du demandeur affirme que la disposition de l'article 8.3.8 relative aux avis intérimaires a été respectée. Cette question ne pourrait pas déterminer le sort de la présente demande de contrôle judiciaire même si le demandeur l'avait soulevée régulièrement dans son mémoire.

[37] La décision au deuxième niveau a rejeté l'argument du demandeur selon lequel la vérification des feuilles de paie n'aurait pas amené à découvrir que certaines déclarations de revenu et de TPS n'avaient pas été produites :

[TRADUCTION]

Nous sommes d'avis que la mesure d'exécution en cours aurait amené à découvrir la non-production de déclarations de TPS et de T1. Les problèmes importants tels que la non-production, la non-déclaration et le non-versement de montants pendant plusieurs années comme c'est le cas dans le contexte du compte de paie en l'espèce auraient révélé les mêmes problèmes dans le contexte des comptes de T1 et de TPS.

[38] Compte tenu des faits de l'espèce, la décision au deuxième niveau selon laquelle la condition relative au caractère volontaire n'avait pas été remplie est aussi raisonnable. Le demandeur ne m'a pas convaincu que la vérification des feuilles de paie n'aurait pas révélé la non-production de déclarations de revenu et de TPS.

[39] Pour ces motifs, la présente demande de contrôle judiciaire sera rejetée. Si besoin est, les parties peuvent signifier et déposer des observations écrites concernant les dépens. Les avocats peuvent convenir des dates pour l'échange d'observations, pourvu que le processus soit mené à terme au plus tard le 24 août 2009.

« Allan Lutfy »

Juge en chef

Traduction certifiée conforme
Jacques Deschênes, LL.B.

COUR FÉDÉRALE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : T-786-08

INTITULÉ : LOUIS ROBINSON c. SA MAJESTÉ LA REINE

LIEUX DES AUDIENCES : Toronto (Ontario) et Ottawa (Ontario)

DATES DES AUDIENCES : Le 10 juin 2009 en personne
Le 11 juin 2009 par téléconférence
Le 17 juillet 2009 par téléconférence

MOTIFS DU JUGEMENT : LE JUGE EN CHEF LUTFY

DATE DES MOTIFS : le 31 juillet 2009

COMPARUTIONS :

Naser Iqbal POUR LE DEMANDEUR

Lorraine Edinboro POUR LA DÉFENDERESSE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Osborne G. Barnwell POUR LE DEMANDEUR
Toronto (Ontario)

John H. Sims, c.r. POUR LA DÉFENDERESSE
Sous-procureur général du Canada